



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Heleny Nutilové a soudkyň JUDr. Věry Balejové a JUDr. Marie Trnkové ve věci

žalobce: **STAVITELSTVÍ MELICHAR s. r. o.**
se sídlem Křižovnická 86/6, Praha 1
zastoupen advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským
se sídlem Palackého 151/10, Prostějov

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
se sídlem Masarykova 31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 5. 2018, č. j. 24702/18/5300-22444-706385,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení **nepřiznává.**

Odůvodnění:

Vymezení žaloby a skutkového stavu

1. Žalovaný správní orgán vydal dne 4. 4. 2016 pod č. j. 14552/16/3500-224444-706385 rozhodnutí postupem podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani

Shodu s prvopisem potvrzuje G. K.

z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), kterým zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“), všechny ze dne 14. 7. 2014, č. j. 1561665/14/2209-24801-302405, kterým byla doměřena daň za zdaňovací období měsíce července roku 2010 ve výši 27 130 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 5 426 Kč; č. j. 1561690/14/2209-24801-302405, kterým byla doměřena daň za zdaňovací období měsíce srpna roku 2010 ve výši 28 200 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 5 640 Kč; č. j. 1561814/14/2209-24801-302405, kterým byla doměřena daň za zdaňovací období měsíce října roku 2010 ve výši 106 644 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 21 238 Kč; č. j. 1561827/14/2209-24801-302405, kterým byla doměřena daň za zdaňovací období měsíce listopadu roku 2010 ve výši 29 959 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 5 991 Kč; č. j. 1561863/14/2209-24801-302405, kterým byla doměřena daň za zdaňovací období měsíce září roku 2011 ve výši 63 352 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 12 670 Kč; č. j. 1561874/14/2209-24801-302405, kterým byla doměřena daň za zdaňovací období měsíce října roku 2011 ve výši 36 000 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 7 200 Kč a č. j. 1561891/14/2209-24801-302405, kterým byla doměřena daň za zdaňovací období měsíce listopadu roku 2011 ve výši 29 100 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 5 820 Kč.

2. Uvedené dodatečné platební výměry byly vydány na základě výsledků daňové kontroly na daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období července, srpna, října a listopadu roku 2010 a září, října a listopadu roku 2011, zahájené dne 19. 4. 2012 a ukončené Zprávou o daňové kontrole č. j. 1532852/14/2209-05402-301215. Výsledkem kontrolních zjištění na DPH za předmětná zdaňovací období bylo snížení uplatněného nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění, které žalobce deklaroval přijatými fakturami od dodavatele J. Z.. Správce daně vycházel ze skutečnosti, že žalobce neměl ve vztahu k některým přijatým fakturám od dodavatele J. Z. nárok na odpočet daně z přidané hodnoty zaplacené na vstupu za realizaci pomocných stavebních prací, neboť žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně prokázání faktické realizace těchto prací. Ostatní uznané faktury správce daně nepovažoval za fiktivní a nárok na odpočet DPH z takových faktur uznal.
3. Proti výše vymezenému rozhodnutí žalovaného podal žalobce ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích žalobu (dále jen „krajský soud“), kterou krajský soud zamítl rozsudkem ze dne 21. 2. 2017, č. j. 50 Af 10/2016 - 49. Rozsudek krajského soudu, stejně jako rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 4. 2016, č. j. 14552/16/5300-22444-706385, byly ke kasační stížnosti žalobce zrušeny rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 - 78, přičemž Nejvyšší správní soud zde vymezil závazný právní názor, spočívající v tom, že *pochybnosti vyjádřené správcem daně v daňovém řízení nepředstavují důvodné pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti či správnosti účetnictví žalobce, které by ve vztahu k uplatněnému nároku na odpočet DPH vedly k přenosu důkazního břemene zpět na žalobce*. Závěr správce daně, žalovaného a krajského soudu o tom, že se žalobci nepodařilo prokázat realizaci tvrzených prací provedených jeho dodavateli, tudíž nebyl správný. V daňovém řízení nedošlo ke zpochybnění dodání poskytnutých služeb a jejich zaplacení. Fakturovaná plnění měla být realizována v rámci stavebních zakázek žalobce, přičemž jejich provedení nebylo zpochybněno (bod [43] a [44] rozsudku NSS). Nejvyšší správní soud však připustil, že dodavatelské vztahy mezi žalobcem a jeho dodavateli, J. Z. a K. T., byly nestandardní a v odvolacím řízení je namístě zabývat se případnou existencí podvodu na DPH (bod [45] rozsudku NSS).

Shodu s prvopisem potvrzuje G. K.

4. V následném odvolacím řízení, které proběhlo po vrácení věci žalovanému po zrušení rozhodnutí Nejvyšším správním soudem, dospěl žalovaný k novým skutkovým zjištěním a rozhodnutím ze dne 29. 5. 2018, č. j. 24702/18/5300-22444-706385 (dále jen „napadené rozhodnutí“) změnil 3 dodatečné platební výměry (v bodě 1. tohoto rozsudku se jedná o podtržené dodatečné platební výměry). Dodatečný platební výměr správce daně ze dne 14. 7. 2014, č. j. 1561690/14/2209-24801-302405 byl v částce doměřené daně změněn z částky 28 200 Kč na částku 62 230 Kč a částka penále byla z 5 640 Kč změněna na částku 12 446 Kč. V rozsahu doměření byl změněn i nárok na odpočet DPH a platební podmínka. Dodatečný platební výměr správce daně ze dne 14. 7. 2014, č. j. 1561874/14/2209-24801-302405 byl v částce doměřené daně změněn z částky 36 000 Kč na částku 42 300 Kč a částka penále byla ze 7 200 Kč změněna na částku 8 460 Kč. V rozsahu doměření byl změněn i nárok na odpočet DPH a platební podmínka. Poslední změněný dodatečný platební výměr správce daně ze dne 14. 7. 2014, č. j. 1561891/14/2209-24801-302405 byl v částce doměřené daně změněn z částky 29 100 Kč na částku 31 600 Kč a částka penále byla z 5 820 Kč změněna na částku 6 320 Kč. V rozsahu doměření byl změněn i nárok na odpočet DPH a platební podmínka.
5. V žalobou napadeném rozhodnutí žalovaný nejprve shrnul skutkový stav a vymezil právní rámec přezkumu dodatečných platebních výměrů. Podstatu odvolacího řízení žalovaný shledal v posouzení otázky, zda správce daně oprávněně neuznal nárok na odpočet daně a zda žalovaný oprávněně přehodnotil právní názor ve smyslu zatížení obchodních transakcí podvodem na DPH, o kterém žalobce věděl nebo měl a mohl vědět s ohledem na své chování a chování dodavatele Z.. Žalovaný následně velmi podrobně popsal fungování dodavatelsko-odběratelského řetězce se závěrem, že transakce byly provázeny řadou nestandardních okolností. Bylo zjištěno, že dodavatel žalobce J. Z. nepodal za předmětná zdaňovací období přiznání k DPH a žádnou daň nikdy neuhradil ani nereagoval na zaslané výzvy k podání daňových přiznání. Došlo tak k narušení neutrality daně, když J. Z. daň nepřiznal a neodvedl, ale žalobce uplatnil nárok na odpočet daně za situace, kdy posuzované obchodní transakce neodpovídaly podmínkám typickým pro obdobné podnikatelské subjekty. Dle žalovaného byla jednoznačně prokázána existence řetězce transakcí a nestandardních okolností řetězce, včetně chybějící daně. Žalovaný následně vymezil objektivní okolnosti, které ve svém komplexu tvoří soubor nepřímých důkazů o tom, že žalobce mohl vědět o své účasti v podvodném jednání. V první řadě se jedná o absenci vymezení rozsahu provedených prací a nepřesný předmět plnění na předmětných fakturách, dále se jedná o absenci dokumentace, případně soupisy provedených prací, jež by rozsah a předmět služeb mohly doložit, dále se jedná o formální či žádné předávací protokoly k některým přijatým plněním, přičemž formální protokoly nemohly stvrzovat podrobnou prohlídku stavby a provedení díla dle smlouvy o dílo. Další objektivní okolnost spatřuje žalovaný v neexistující či vágní smluvní dokumentaci, v absenci nabídek, zadávací dokumentace a položkových rozpočtů. Všechny smlouvy o dílo byly obsahově totožné, lišily se pouze v osobě zhotovitele, předmětu smlouvy a času plnění. Cena díla byla zpravidla ujednána bez konkrétní částky a způsobu jejího výpočtu. Ohledně ceny obsahovaly smlouvy o dílo pouze konstatování, že cena je stanovena dohodou smluvních stran na základě nabídky zhotovitele, ale žádná nabídka nebyla žalobcem doložena. Žalovaný pokládal za nestandardní rovněž skutečnost, že žalobce ohledně dodavatele J. Z. rezignoval na běžnou opatrnost, když po něm nepožadoval sjednání pojištění odpovědnosti, které jiní dodavatelé žalobce sjednáno měli. Žalobce rovněž nevěnoval dostatečnou pozornost personálnímu zázemí dodavatele Z. Ve vztahu k propočtu pracovní

náročnosti dospěl žalovaný k závěru, že předmětné fakturované práce byly prováděny za ceny násobně vyšší a značně nadsazené, a jejich výši neodpovídá ani tvrzení, že ceny byly stanoveny ve vztahu k dílu a nikoliv od hodiny. Rozsah fakturovaných prací ani měrné jednotky a jednotkové ceny nejsou z doložených důkazů zřejmé. Podezření působí i úhrady faktur, které byly vyjma jedné hrazeny v hotovosti. Hotovostní placení lze snadno fingovat, neboť neexistuje žádná „papírová“ stopa tvořená třetím subjektem, jako tomu je v případě bankovních převodů. Na základě uvedených objektivních okolností žalovaný nabyl přesvědčení, že žalobci musely být známy indicie o riziku jeho zapojení do podvodného řetězce a při běžné míře opatrnosti žalobce musel mít pochybnosti o standardnosti obchodních vztahů s J. Z..

6. Podle žalovaného bylo možné po žalobci požadovat, aby přijal veškerá opatření zabráňující jeho účasti na daňovém podvodu. Žalobce se dlouhodobě pohybuje v oboru stavebnictví a je tedy důkladně obeznámen se standardními obchodními podmínkami. Podle výše vymezených objektivních okolností je však zřejmé, že posuzované obchodní transakce – stavební a bourací práce a odvoz sutí – vykazují znaky nestandardního chování všech subjektů zapojených do obchodního vztahu. Žalobce neměl k dispozici žádné položkové rozpočty, nabídky, či specifikaci rozsahu prací, přesto přistoupil na cenu vyfakturovanou dodavatelem. Žalobce však dostatečnou míru obezřetnosti nedodržel a opatření, která po něm mohou být rozumně vyžadována pro zamezení jeho účasti na podvodu, nepřijal. Dle žalovaného tudíž žalobce nemohl být v dobré víře, že se svou účastí na podezřelých obchodních transakcích nezapojuje do podvodného jednání.
7. Žalovaný v napadeném rozhodnutí podrobně reagoval na jednotlivé odvolací námítky žalobce, které shledal jako nedůvodné. K podrobnému odůvodnění pak krajský soud odkazuje na žalobou napadené rozhodnutí, v němž jsou odvolací námítky žalobce odůvodněny na stranách 32 až 66.
8. Žalobou doručenou dne 30. 7. 2018 krajskému soudu se žalobce domáhá zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného, kterým žalovaný změnil platební výměry Finančního úřadu pro Jihočeský kraj.
9. Žalobce považuje napadené rozhodnutí za nezákonné, neboť žalovaný překročil rozsah přezkumu a vybočil z rámce závazného názoru Nejvyššího správního soudu. Žalobce zastává názor, že předmět následného odvolacího řízení, které probíhalo po zrušení rozhodnutí 4. 4. 2016, č. j. 14552/16/5300-22444-706385 Nejvyšším správním soudem, byl jednoznačně vymezen ve vztahu k fakturám, které byly daňovými orgány považovány za fiktivní. V kontextu § 114 odst. 2 daňového řádu je dána vázanost odvolacího orgánu rozsahem požadovaným v odvolání a vymezený rozsah odvolací orgán nesmí překročit. Žalovaný však v rámci doplnění odvolacího řízení po zrušení rozhodnutí Nejvyšším správním soudem přezkoumával nejen správnost a zákonnost napadených dodatečných platebních výměrů, nýbrž nad rámce podaného odvolání posuzoval také správcem daně uznáný nárok na odpočet daně ve vztahu k fakturám původně uznaným a nezpochybněným. Žalovaný tedy nepřipustným přezkumem odepřel žalobcův původně uznáný nárok na odpočet DPH.
10. Žalobce namítá, že i kdyby byl žalovaný oprávněn doměřit daň ve vztahu k plnění, z něhož byl správcem daně nárok na odpočet uznán, byl by žalovaný v rámci doplněného odvolacího řízení omezen výsledkem soudního přezkumu jeho původního zrušeného rozhodnutí. Soudní přezkum, včetně kasačního přezkumu, se týkal pouze posouzení

zákonnosti doměřené daňové povinnosti ve vztahu ke zdanitelnému plnění dle údajně fiktivních faktur. Žalovaný se dopustil porušení ustanovení § 114 odst. 2 daňového řádu a § 78 odst. 5 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), když posuzoval otázku spáchání podvodu na DPH nejen ve vztahu k plnění z údajně fiktivních faktur, ale i ve vztahu k dalšímu původně nezpochybněnému a soudem nepřezkoumávanému plnění.

11. Ohledně existence daňového podvodu žalobce namítá, že samotná existence neodvedené daně ve vztahu k původně uznaným fakturám nestačí k tomu, aby žalovaný učinil závěr o zasažení transakce daňovým podvodem. Podle žalobce je nesporné, že k faktické realizaci deklarovaných prací skutečně došlo, tedy se nejednalo o fiktivní plnění. Žalovaným nebyly prokázány žádné nestandardní finanční operace. Veškeré žalovaným předestřené objektivní okolnosti svědčící o podvodném jednání jsou pouhými formálními nedostatky v dokladové dokumentaci a nelze je považovat za skutkové okolnosti spáchaného daňového podvodu. Dle žalobce musí být prokázána příčinná souvislost mezi daňovou ztrátou a podvodným úmyslem dodavatele nebo jiného účastníka řetězce. K této příčinné souvislosti žalobce odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60 ve věci Vyrtych a. s. Nestandardní okolnosti, které panovaly v obchodním vztahu mezi žalobcem a jeho dodavatelem lze vysvětlit i jinak, než existencí daňového podvodu. Daňové orgány neprokázaly, že daňová ztráta byla způsobena v důsledku podvodu a tudíž dle žalobce neunesly důkazní břemeno stran existence podvodu na DPH.
12. Žalobce dále v podané žalobě rozporuje objektivní okolnosti předestřené žalovaným v napadeném rozhodnutí. Předně žalobci není jasné, z čeho žalovaný dovozuje příčinnou souvislost mezi chybějícími formálními náležitostmi přijatých faktur a neodvedením DPH dodavatelem J. Z.. Žalobce uhradil dodavatelem vystavené faktury, jelikož mu bylo poskytnuto řádné plnění. Žalobce však nemohl předjímat na základě absentujících náležitostí faktur, že dodavatel spáchá podvod na DPH. Žalobce má za to, že faktura je pouhou výzvou k plnění, na které má dodavatel nárok a v případě úhrady faktur se žalobce nemohl vystavit žádnému riziku. Nadto žalobce unesl důkazní břemeno ohledně faktické realizace plnění.
13. Žalobce rozporuje odkazy žalovaného na stavební standarty a obchodní podmínky žalobce s jinými dodavateli a odběrateli, neboť tyto odkazy nejsou upraveny na jednotlivé podoblasti stavebnictví a přizpůsobeny jejím specifikům. Dle žalobce nelze srovnávat obchodní podmínky sjednané mezi žalobcem a investorem rozsáhlé zakázky a obchodní podmínky sjednané mezi žalobcem a subdodavatelem pomocných prací. Žalobce má za to, že nesprávné závěry žalovaného vycházejí právě z takového nesprávného srovnávání.
14. Žalobce dále namítá, že žalovaný měl od počátku daňového řízení k dispozici Knihy vydaných a přijatých faktur za kontrolovaná období, přičemž se odmítl zabývat bližším zkoumáním faktur.
15. Žalobce považuje za nepřipadný odkaz žalovaného na Všeobecné obchodní podmínky pro zhotovení stavby vydané S. I. A. ČR – Radou výstavby a Hospodářskou komorou ČR, neboť ty vyjadřují toliko doporučení možné úpravy, ale ve smlouvách uzavřených mezi žalobcem a dodavatelem Z. není výslovný odkaz na tyto všeobecné obchodní podmínky, proto jimi strany smlouvy nemohly být vázány. Navíc stavební práce poskytnuté dodavatelem Z. představovaly spíš okrajovou položku v rámci realizace celé zakázky.

16. K nedostatkům, které žalovaný shledal u předávacích protokolů, žalobce uvedl, že jejich pozdější vyhotovení bylo v praxi zcela běžné a navíc tato skutečnost nic nemění na tom, že žalobce prováděl kontroly provedených prací. Žalovaným tvrzené nestandardní jednání nebylo z jeho strany prokázáno a opět chybí příčinná souvislost mezi nedostatky předávacích protokolů a spáchaným podvodem na DPH.
17. Ohledně namítaných nedostatků spočívajících v nekonkrétní specifikaci předmětu a rozsahu provedeného díla žalobce uvádí, že obsah smluv o dílo byl upřesňován a doplňován ústně v závislosti na aktuálních potřebách, což je v praxi standardní jev. Všeobecné obchodní podmínky nelze pro posouzení standardů takového chování použít. Předmětem smluv s dodavatelem Z. byly pomocné neodborné práce, které odůvodňovaly odlišnou smluvní úpravu, a absenci některých náležitostí nelze považovat za podezřelou. Cena byla sjednávána ústní dohodou v souladu s danou smlouvou o dílo a v souladu se zákonem. Konkrétní výše byla uvedena na vystavené faktuře a jejím zaplacením byla vyjádřena shoda vyfakturovaných částek s částkami ujednanými. Navíc je podle žalobce v oblasti DPH výše sjednané ceny irelevantní, neboť je podstatné odvedení daně a existence podmínek pro její odpočet. Stran absence sjednání pojištění odpovědnosti a absence písemných smluv o dílo žalobce toliko poukazuje na odlišnost dodávek pomocných prací zajišťovaných dodavatelem Z. od dodavatelů odborných stavebních prací, jejichž náplň nelze srovnávat.
18. Žalobce má za to, že údajné nestandardnosti v obchodním vztahu mezi žalobcem a dodavatelem Z. měl prokázat žalovaný, což neučinil. Nedopomohl mu ani odkaz na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2015, č. j. 9 Afs 10/2015 – 29 a ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015 – 47, které dopadají na skutkově odlišné situace.
19. Žalobce namítá neopodstatněnost tvrzení žalovaného ohledně toho, že žalobce nevěnoval pozornost personálnímu vybavení dodavatele Z.. Žalobce má za to, že zdanitelné plnění bylo řádně uskutečněno a bylo žalobcem uhrazeno, přičemž způsob, jakým dodavatel práce zajistil, nemá ve vztahu k nároku na odpočet žádnou relevanci. Rovněž argumentace žalovaného stran ceny díla nevychází ze správného úsudku, neboť daňové orgány měly vycházet z ceny úkolové a nikoliv hodinové, když cena byla sjednaná s ohledem na výsledek, bez ohledu na počet pracovníků a délku jejich práce. Žalobce v této souvislosti odkázal na revizní znalecký posudek zpracovaný Ing. M. a Ing. B..
20. Žalobce žalovanému stran jeho úvah vytyká především odtržení od podnikatelské reality, neboť většina argumentů žalovaného vychází z vybájeného stavu a nemá s realitou nic společného.
21. Žalobce namítá také nesprávné úvahy ohledně neprověřování rentability nákladů vynaložených žalobcem za realizované práce. Dle žalobce není možné z takového chování žalobce vyvozovat podezření ze spáchání podvodu na DPH dodavatelem. Byť by se takové chování žalobce mohlo v důsledku jevit jako neekonomické, žalovaný přehlédl skutečnost, že stavební zakázky jako celek byly pro žalobce ziskové. Jakékoliv výtky ve vztahu k nezájmu o rentabilitu nákladů se proto mívají účinkem. Žalovaný se nesprávně izolovaně zaměřil na zjištění nevýhodnosti dílčích nákladů na pomocné práce, aniž by vzal v potaz možné sankce hrozící žalobci za nesplnění povinností plynoucích ze smluv s jeho odběrateli. Žalobce přitom v souladu s racionální ekonomickou logikou přistoupil na méně výhodné okrajové náklady, než aby ohrozil dosažení konečných ziskových příjmů.

22. Žalobce nesouhlasí ani s výtkami žalovaného ohledně hotovostních plateb za přijaté faktury. Žalobce zachoval dostatečnou obezřetnost, když si od dodavatele nechával potvrdit výdajové pokladní doklady.
23. Žalobce k objektivním okolnostem vymezeným žalovaným konstatuje, že žalovaný neuvádí, co považuje za standart, ani s kým jednání žalobce v tomto ohledu srovnává, když u většiny shledaných objektivních okolností užívá výrazu „nestandardní“. Dle žalobce tak žalovaný neunesl své důkazní břemeno stran relevantních objektivních okolností a rovněž neprokázal, že žalobce nepřijal dostatečná opatření, kterými by mohl své potenciální účasti na podvodu na DPH zamezit. Žalobce odkazuje na rozsudek krajského soudu v Plzni ze dne 25. 10. 2016, č. j. 57 Af 15/2015, na rozsudky NSS ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 – 60 a ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 – 60 a na odborné články. S odkazem na ustálenou judikaturu Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) žalobce má za to, že mu nepřísluší detailně prověřovat každého svého obchodního partnera (odkaz na rozsudek SDEU ve věci C-80/11 a C-142/11). Nadto žalobce uvádí, že nezaznamenal žádné podezřelé indicie, neboť dodavatele Z. prověřil v insolvenčním rejstříku i v rejstříku plátců DPH. Registrace k DPH byla panu Z. zrušena až ke dni 15. 11. 2012, což je nutné považovat za selhání kontrolních mechanismů správce daně. Žalobce shledává postup finančních orgánů za přehnaný ve vztahu k prověřování obchodních partnerů a odkazuje na paralelu v případě nákupu mobilních telefonů GfŘ. Dostatečná opatření k obezřetnosti byla definována i judikaturou, na kterou žalobce upozorňuje, a to na rozsudek SDEU ve věci C-409/04 Teleos a rozsudek NSS ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 – 195. Nemůže být obhajitelný závěr žalovaného o tom, že žalobce neučinil dostatečná opatření k zamezení své účasti na podvodu, když neuvedl, o jaká další opatření by se mělo jednat.
24. Žalobce namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí také ve vztahu k několika různým závěrům žalovaného ohledně subjektivní stránky jednání žalobce, když žalovaný střídá pojmy „vědět měl a mohl“ a „věděl či vědět musel“. Ze závěrů žalovaného není zřejmé, zda se měl žalobce účastnit podvodu vědomě či nevědomě, když žalovaný v rozhodnutí vystřídal všechny možné varianty.
25. Závěrem žalobce namítá, že žalovaný založil spoluzodpovědnost žalobce na podvodu na DPH údajně spáchaného jeho dodavatelem, aniž by postupoval dle psaného práva a využil institutu ručení, přičemž byl k postupu dle § 109 zákona o DPH povinen. V této souvislosti žalobce odkazuje na závěry Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 12. 2017, č. j. 22 Af 33/2016 – 60, dle kterého má aplikace § 109 odst. 1 zákona o DPH přednost před obecným principem neuznání odpočtu DPH v případě účasti v podvodném řetězci.

Vyjádření žalovaného

26. Žalovaný ve vyjádření k podané žalobě navrhl její zamítnutí, neboť napadené rozhodnutí netrpí nezákonností ani nepřezkoumatelností. K namítanému překročení právního rámce žalovaný uvedl, že bylo shledáno spáchaní podvodu na DPH a popisem nestandardních okolností bylo spolehlivě prokázáno, že žalobce věděl nebo vědět měl a mohl, že se účastnil obchodních transakcí zasažených podvodem na DPH. Odvolacími důvody je vždy vymezen minimální rozsah přezkumu rozhodnutí, avšak z díkce § 114 odst. 3 daňového řádu je zřejmé, že odvolacími důvody není odvolací daňový orgán omezen. Nelze se proto ztotožnit s namítaným odchýlením se od závazného právního názoru vysloveného v rozsudku NSS ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 – 78, neboť právě zde Nejvyšší správní soud pověřil odvolací daňový orgán zabývat se případným zatížením dotčených

transakcí podvodem na DPH. Žalovaný v napadeném rozhodnutí zmíněný právní názor respektoval a nově se zabýval otázkou, zda jsou předmětné transakce zatíženy podvodem na DPH. Skutečnosti stran vědomé účasti žalobce na podvodu na DPH následně žalovaný zjistil nejen ve vztahu k neuznaným fakturám, ale i k fakturám dříve uznaným. Se změnou právního názoru byl žalobce řádně seznámen. Skutečnost, že plnění deklarovaná původně uznanými fakturami nebyla předmětem soudního přezkumu, nemůže bránit odvolacímu orgánu v dalším řízení, aby přezkoumal jejich relevanci a potenciální existenci podvodu i ve vztahu k dříve uznaným fakturám.

27. Ve vztahu k existenci daňového podvodu žalovaný shledal za podstatné, že dodavatel Z. nesplnil svou zákonnou povinnost a žádnou daň nepřiznal, ale žalobce odpočet daně vynárokoval. Došlo k porušení daňové neutrality, což v souhrnu nestandardních okolností vypovídá o existenci daňového podvodu. Ve vztahu ke zjištěným objektivním okolnostem žalovaný uvedl, že tyto je třeba vykládat ve vzájemných souvislostech a nikoliv jednotlivě, jak činí žalobce. Dle žalovaného nebyla prokázána dobrá víra žalobce, neboť ze zjištěných objektivních okolností, jež jsou podrobně popsány v napadeném rozhodnutí, je zřejmé, že žalobce měl povědomí o existenci podvodu na DPH. Dle žalovaného se žalobce nemůže dovolávat dobré víry, že o své účasti na daňovém podvodu nevěděl ani vědět nemohl, a to i vzhledem k nedostatečným přijatým opatřením, která nebyla schopna předejít či zabránit jeho účasti na podvodu na DPH. Z odkazů žalovaného na judikaturu SDEU žalovaný dovozuje, že v případě zapojení daňového subjektu do podvodu, o němž vědět měl a mohl, nelze podvodně nárokovat odpočet daně přiznat, neboť takový podvodný nárok vůbec nevznikne a nikdo se nemůže dovolávat ochrany unijních norem, jedná-li podvodně. Daňové orgány jsou pak oprávněny nárok na odpočet nepřiznat i v případě, že vnitrostátní úprava možnosti odmítnutí nároku na odpočet neexistuje. V daném případě nebyly splněny ani podmínky pro uplatnění institutu ručení ve smyslu § 109 zákona o DPH, neboť ten lze uplatnit až v řízení o placení daní, nikoliv v nalézacím řízení. Nadto by upřednostňování institutu ručení vedlo ke zvýhodňování subjektů zapojených do daňových podvodů, neboť v rámci ručení odpadá povinnost hradit penále z částky doměřované daně.

Replika žalobce a vyjádření žalovaného k replice

28. V replice doručené soudu dne 3. 12. 2018 žalobce znovu rozporoval rozsah přezkumu a vybočení z rámce právního názoru Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 - 78. Soudní přezkum se týkal pouze zpochybňovaných obchodů a požadavek Nejvyššího správního soudu na zjišťování údajného podvodu na DPH se týkal pouze těchto zpochybňovaných obchodů. Žalovaný v rozporu se zásadou legitimního očekávání nad rámec závazného právního názoru přezkoumával i obchody, u nichž byl nárok na odpočet daně dříve uznán. Nejvyšší správní soud však nařídil nápravu rozhodnutí žalovaného výlučně ve vztahu ke stanovení daně související s původně neuznanými fakturami. Žalobce dále namítá, že se žalovaný blíže nezabýval okolnostmi pochybení dodavatele, který nepodal daňové přiznání a neodvedl daň.
29. Ke zjištěným objektivním okolnostem žalobce uvedl, že nedostatky u faktur nemohou svědčit o podvodu na DPH, neboť byly vystaveny až po provedení zdanitelného plnění. Přitom se však existence objektivních okolností posuzuje v zásadě nejpozději k okamžiku sjednání předmětného smluvního vztahu, neboť nejpozději k tomuto okamžiku má daňový subjekt možnost uzavření smlouvy zabránit. Žalobce uvedl, že pět z devíti vytýkaných objektivních okolností nebylo dáno v okamžiku sjednávání předmětných obchodů

s dodavatelem Z. a s ohledem na závěry uvedené v rozsudcích NSS ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 – 60 a ze dne 31. 7. 2018, sp. zn 5 Afs 252/2017 je nelze žalobci klást k tíži.

30. Žalovaný měl nedostatečně zjistit skutkový stav, což žalobce demonstroval na tabulkách uvedených v podané žalobě. Tabulky mají rozporovat závěr žalovaného o tom, že nedostatky faktur bránily přiřazení faktur ke konkrétním stavebním zakázkám. Dle žalobce bylo možné dovodit veškeré údaje obsažené v tabulce z podkladů, jež jsou součástí správního spisu.
31. Žalobce dále poukázal na kritickou situaci ve stavebnictví v předmětném období, která bránila ve výběru dodavatele. V některých případech se marže dostávaly až do záporných čísel a pro získání zakázky nebylo neobvyklé, aby firma nabídla cenu nižší, než byly náklady na realizaci zakázky.
32. Žalobce dále namítá postup žalovaného, který spočívá v jeho snaze zpochybnit realizaci samotného zdanitelného plnění, tedy zpochybnit naplnění hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet a tyto pochybnosti transformovat do objektivních okolností, svědčících o zapojení žalobce do podvodu na DPH.
33. Žalobce nesouhlasí s výtkami žalovaného stran absence opatření k zamezení účasti na daňovém podvodu. Žalobce poukazuje na skutečnost, že předmětné transakce byly sjednány a realizovány v roce 2010 a 2011, přičemž poprvé byl seznámen s tvrzením o jeho účasti na podvodu na DPH dne 29. 3. 2018. V důsledku velkého časového odstupu byla značně ztížena možnost žalobce doložit veškerá preventivní opatření, která před osmi lety učinil. Přitom je to žalovaný, koho tíží důkazní břemeno o tom, proč považuje opatření za nedostatečná. Žalobce si stojí za názorem, že neměl žádné indicie, které by v něm vzbuzovaly podezření o účasti v daňovém podvodu, přesto přijal dostatečná preventivní opatření. Dle jeho názoru by opatření doporučená žalovaným a uváděná v bodě 214 napadeného rozhodnutí nemohla účasti na podvodu zabránit. Žalobci není zřejmé, jak se mohl zabývat rentabilitou vydaných nákladů, když konečná výše byla zřejmá až po realizaci prací, stejně mu není zřejmé, jak mohl žalobce dovodit, že dodavatel nepodá daňové přiznání a neodvede daň. V neposlední řadě žalobci není jasné, jakým způsobem by mohlo písemné uzavření smluv o dílo zabránit spáchání podvodu dodavatelem. Cenu za práce žalobce nepovažuje za nadsazenou.
34. Žalobce rovněž namítá nerespektování zásady proporcionality, když žalovaný neprokázal zajištění opatření vůči daňovému dlužníkovi Z., byť právě dodavatel Z. nikdy neprovedl u správce daně žádnou platbu a přesto nebyl označen za nespolehlivého plátce. Za situace, kdy existuje selhání státu, nelze veškerou odpovědnost přenášet na žalobce.
35. Žalobce shledává porušení čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod v tom, že žalovaný na předmětnou věc neaplikoval institut ručení ve smyslu § 109 zákona o DPH. Judikatura SDEU představuje ultima ratio a vnitrostátní právo bude mít v rámci ochrany před podvodem na DPH vždy přednost.
36. Dne 13. 12. 2018 byl krajskému soudu doručen návrh žalovaného na přerušení řízení z důvodu probíhajícího kasačního řízení před Nejvyšším správním soudem ve věci sp. zn. 7 Afs 8/2018, který měl zodpovědět zásadní právní otázku spočívající v přednosti institutu ručení před neuznáním nároku na odpočet daně z důvodu vědomé účasti daňového subjektu na transakcích zasažených daňovým podvodem. Nejvyšší správní soud v této věci rozhodl rozsudkem ze dne 18. 12. 2018, č. j. 7 Afs 8/2018 – 56.

37. Dne 5. 6. 2019 obdržel krajský soud vyjádření žalovaného k replice žalobce v návaznosti na rozsudek NSS ze dne 18. 12. 2018, č. j. 7 Afs 8/2018 – 56. Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku nepřisvědčil stejné argumentaci zástupce žalobce stran upřednostnění institutu ručení podle § 109 odst. 1 zákona o DPH před neuznáním nároku na odpočet daně. Úprava ručení není speciální právní úpravou vůči odepření nároku na odpočet daně z důvodu zapojení do podvodného řetězce. Systematicky spadá institut ručení do fáze placení daní.

Právní názor soudu

38. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“). Krajský soud rozhodl ve věci bez jednání podle § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť s takovým postupem vyslovili účastníci řízení souhlas.
39. Žaloba není důvodná.
40. Úvodem krajský soud předesílá, že není povinností moci soudní detailně odpovědět na každou žalobcem uplatněnou námitku. Vzhledem k rozsahu podání žalobce (žaloba má 42 stran a replika 30 stran) se krajský soud uchýlil k odkazu na usnesení Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09, nebo ze dne 7. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 515/09, která připouštějí možnost soudu reagovat komplexním a uceleným názorem na množství přednesených námitek, aniž by soud musel vypořádávat zvlášť každou jednotlivou žalobní argumentaci. Ústavní soud konstatoval, že: *„...není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.“* (srov. nález Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; obdobně rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 – 50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 – 30, bod 41). Úkolem krajského soudu tudíž je vypořádání se s obsahem a smyslem žalobní argumentace.
41. Žalobce v žalobě vznesl námitku nezákonnosti rozhodnutí pro překročení rozsahu přezkumu žalovaným. Podle žalobce měl žalovaný nepřípustným přezkumem odepřít jeho původně uznaný nárok na odpočet DPH. Soud však tuto námitku neshledal důvodnou. Rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného byly na základě podané kasační stížnosti zrušeny rozsudkem Nejvyššího správního soudu a pro účely dalšího odvolacího řízení se proto nelze ztotožnit s názorem žalobce, že odvolací daňový orgán byl omezen výsledkem soudního přezkumu jeho původního zrušeného rozhodnutí. Zrušením rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 4. 2016, č. j. 14552/16/5300-22444-706385 nastala situace, kdy daňové řízení nebylo pravomocně skončeno a překážka *res iudicata* zde není. Skutečnost, že některá plnění byla v původním řízení uznána, nemůže být překážkou pro jejich následný přezkum v rámci doplněného odvolacího řízení, pokud žalovaný shledal indicie nasvědčující existenci daňového podvodu. Navíc je třeba připomenout, že i původně uznané faktury byly předmětem daňové kontroly, tudíž k nepřípustnému rozšíření předmětu řízení zahrnutím těchto faktur do rámce prověřování existence daňového podvodu nedošlo. V původním řízení, včetně soudního přezkumu, byl jeho předmětem jiný důvod stanovení daně, což neumožňuje žalovanému rezignovat na správné stanovení a vybrání daně a na zjišťování všech skutečností odůvodňujících dosažení cíle

správy daní. Žalovaný, vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu, provedl v rámci dalšího řízení dokazování a doplnění podkladů pro rozhodnutí ve smyslu § 115 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný doplnil dokazování zejména z důvodu, že skutečnosti uváděné správcem daně stran zdanitelných plnění vzbudily pochybnosti o účelovosti předmětných obchodních transakcí. V této souvislosti si vyžádal informace o daňových povinnostech dodavatele J. Z. a rovněž se zabýval znaleckým posudkem č. 15/2016 Ing. P. M., Ph.D. a Ing. P. B., Ph.D. ze dne 18. 7. 2016, který byl předložen žalobcem ke kasační stížnosti a kterým byla provedena revize znaleckého posudku Ing. P. P. ze dne 15. 5. 2014, poř. č. 1890-60/2014.

42. Žalovaný konstatoval, že po zhodnocení provedeného dokazování měl hmotněprávní a formální podmínky nároku na odpočet daně plynoucí z § 72 a § 73 zákona o PDH za splněné, avšak transakce uskutečněné mezi žalobcem a dodavatelem J. Z. shledal zatížené podvodem na DPH. Žalovaný prověřil také skutečnosti týkající se původně uznaných plnění, resp. plnění na základě faktur, které nebyly považovány za fiktivní a na základě kterých byl prvostupňovým správcem daně uznán nárok na odpočet daně. Žalovaný dospěl k závěru, že i tyto transakce žalobce a dodavatele J. Z. byly zatíženy podvodem na DPH, bez ohledu na splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně.
43. Odvolací daňové řízení tvoří relativně samostatné řízení, přičemž odvolací daňový orgán postupuje samostatně a nezávisle na skutkových zjištěních správce daně. Odvolací daňový orgán může provádět nové důkazy za účelem správného zjištění skutkového stavu a může přihlídnout i ke skutečnostem, které odvolatel neuplatňoval, a to i v případě, že rozhodne v neprospěch odvolatele, neboť zde neplatí zákaz reformace in peius. Cílem správy daní je správné stanovení a vybrání daně a tento cíl je nutno vykládat shodně i v případě odvolacího řízení. Pokud odvolací orgán provádí dokazování, je povinen v rámci zachování principů spravedlivého procesu odvolatele seznámit s novými skutečnostmi a dát mu také možnost vyjádřit se k novým skutečnostem a důkazům. Stejně postupuje odvolací daňový orgán, pokud v rámci svých zjištění dojde k jinému právnímu názoru, než správce daně. Této své povinnosti žalovaný dostal, když dne 6. 4. 2018 doručil zástupci žalobce dokument č. j. 15133/18/5300-22444-706385, Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení (dále jen „Seznámení“). V tomto Seznámení žalovaný žalobce seznámil se svými úvahami ohledně existence podvodu na DPH, nestandardnosti v rámci dodavatelsko-odběratelského řetězce, chybějící daně a existence objektivních okolností, které ve svém komplexu vytvářejí soubor nepřímých důkazů, z nichž žalovaný vyvodil, že žalobce věděl nebo mohl vědět, že je účasten podvodu na DPH. V Seznámení žalovaný rovněž žalobci stanovil lhůtu k vyjádření se k obsaženým skutečnostem a k možnosti navrhnout další doplnění důkazních prostředků ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu.
44. Na základě uvedeného krajský soud neshledal jako důvodnou námitku žalobce ohledně nezákonného překročení rozsahu přezkumu napadených rozhodnutí finančního úřadu a vybočení z rámce závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 - 78.
45. Mezi účastníky je rozporné, zda žalobci vznikl nárok na odpočet daně z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období, nebo zda žalovaný oprávněně odepřel žalobci nárok na odpočet z důvodu spoluúčasti na daňovém podvodu. V tomto ohledu je třeba posoudit

otázku unesení důkazního břemene ze strany žalovaného stran existence objektivních okolností vedoucích k podvodu na dani.

46. Daná oblast spadá do unijního práva. Unijní úprava daně z přidané hodnoty vychází z článku 113 Smlouvy o fungování EU, na níž navazuje Šestá směrnice š. 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Šestá směrnice“), která v čl. 1 odst. 2 uvádí základní princip fungování systému DPH, a to tak, že *„se na zboží a služby uplatňuje všeobecná daň ze spotřeby v přesném poměru k ceně zboží a služeb, bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, ve kterém je daň uplatněna. Každé plnění podléhá DPH vypočítané z ceny zboží nebo služby podle sazeb platných pro toto zboží nebo tuto službu po odpočtu daně, kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky tvořící cenu. Společný systém DPH se uplatňuje až do stupně maloobchodu včetně.“* Jednotlivé subjekty v rámci řetězce plnění jsou zdaněny pouze v případě, že je vytvořena dodatečná přidaná hodnota. DPH je vybírána při vzniku každého dodatečného produktu (přidané hodnoty).
47. Zjednodušeně řečeno je znakem podvodu na DPH skutečnost, že jeden z účastníků zdanitelného plnění daň neodvede a další si daň odečte, čímž dojde k narušení daňové neutrality. Takové získání zvýhodnění je v rozporu s účelem směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty, neboť uskutečněné jednání neodpovídá běžným obchodním podmínkám (k tomu lze odkázat na rozsudky SDEU ze dne 21. 2. 2006 ve věci C-255/02, *Halifax plc a další*; ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd (dále jen „Optigen“)*; ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében kft a Péter Dávid*).
48. Obecně platí, že nárok na odpočet daně je chráněn v situaci, kdy plátce daně o potenciální existenci daňového podvodu nevěděl a s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem ani vědět nemohl. Tento závěr plyne například z rozsudku Soudního dvora EU ve věci *Optigen*, kde se uvádí, že *„nárok osoby povinné k dani, která uskutečnila plnění, na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu není dotčen okolností, že v řetězci dodávek, v němž byla tato plnění uskutečněna, je jiné plnění, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném touto osobou povinnou k dani, zasaženo podvodem s daní z přidané hodnoty, aniž by to sama posledně uvedená věděla nebo mohla vědět.“* Uvedený závěr soudního dvora byl přejat rovněž judikaturou Nejvyššího správního soudu. Daňové subjekty, které přijmou veškerá rozumně vyžadovaná opatření vylučující povědomost o potenciální existenci podvodu na DPH, proto musí mít možnost důvěřovat zákonnosti uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet na DPH. Pokud tedy na základě všech zjišťovaných objektivních okolností vyjde najevo, že daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet na DPH vzhledem k těmto okolnostem o zatížení daňovým podvodem věděl nebo alespoň vědět měl, nelze mu takový nárok na odpočet uznat. Břemeno k prokázání povědomosti daňového subjektu o daňovém podvodu tíží daňové orgány, neboť jak už bylo uvedeno, samotná existence daňového podvodu neumožňuje bez dalšího daňovým orgánům odeprít nárok na odpočet daně. Naopak zásady daňové neutrality nebo právní jistoty se nemůže dovolávat osoba, která se na daňovém úniku vědomě podílela.
49. V souladu s konstantní judikaturou SDEU platí, že osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým jednáním účastní plnění zatíženého podvodem na DPH, musí být pro účely Šesté směrnice považována za osobu účastnící se podvodu bez ohledu na svůj majetkový prospěch vzniklý účastí na takovém podvodu. Jedná se o tzv. vědomostní test.

Daňové orgány musí prokázat, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval, resp. musí předejít skutkové okolnosti, ze kterých je v souhrnu možné dovodit, že se řetězec daňově relevantních jednání představuje podvod na dani.

50. V nyní posuzované věci nebylo zpochybněno, že dotčená zdanitelná plnění spočívající v poskytnutí stavebních a bouracích prací byla dodána a zaplacená. Krajský soud stran splnění materiálních podmínek dle § 72 a § 73 zákona o DPH vycházel především ze zjištění Nejvyššího správního soudu, který v rozsudku ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 – 78 konstatoval, že daňové orgány neunesly své důkazní břemeno ohledně prokázání svých pochybností k samotné fakticitě a průběhu dodaných stavebních a bouracích prací. Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku v bodech 43 a 44 učinil závěr, že „*správce daně ani žalovaný v daňovém řízení nezpochybnili, že dotčená plnění spočívající v poskytnutí služeb byla dodána a zaplacená. Fakturovaná plnění, označená v předmětných fakturách např. jako „Bourací práce – Národní“ (FD-447/2010), „Pomocné a bourací práce – Národní“ (FD-473/2010), „Betonování a opravné práce – Národní“ (FD-670/2010) nebo „Stavební práce, odvoz suti – České Budějovice“ (FD-620/2011), měla být realizována v rámci stavebních zakázek stěžovatele, jejichž provedení nebylo zpochybňováno. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole na str. 21 opakovaně přímo uvedl, že „nemá pochybnosti o provedení jednotlivých stavebních akcí, ale pouze o správnosti výše fakturovaných částek panem Z. a T..“ Vyjádřené pochybnosti správce daně se týkaly okolností provedení prací fakturovaných panem Z. ve spolupráci s panem T., kdy správce daně pochyboval o schopnosti těchto dodavatelů provést práce v uvedeném rozsahu a o cenách fakturovaných za tyto práce, které měly převyšovat ceny obvyklé, popř. o tom, zda tito dodavatelé fakturované práce skutečně provedli. Ohledně těchto okolností však stěžovatele za účelem uplatnění nároku na odpočet DPH z dotčených plnění důkazní břemeno netíží.*

V tomto směru lze přisvědčit námitce stěžovatele, že obvyklá cena za fakturované práce není pro účely přiznání nároku na odpočet DPH relevantní. Pokud daňové subjekty zúčastněné na dotčené transakci plní své daňové povinnosti v oblasti DPH, nedochází k narušení principů DPH, které by odůvodňovalo nepřiznání nároku na odpočet této daně.“

51. Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku uzavřel, že pochybnosti vyjádřené správcem daně v daňovém řízení nepředstavují důvodné pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti či správnosti účetnictví žalobce, které by ve vztahu k uplatnění nároku na odpočet DPH vedly k přenosu důkazního břemene zpět na žalobce.
52. Vystává však klíčová otázka, zda žalobce věděl, nebo mohl vědět o tom, že se přijetím zdanitelného plnění zapojil do podvodu na DPH. Onu vědomost žalobce je zapotřebí posoudit a prokázat podle objektivních okolností a vždy je třeba hledat skutkovou a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu. Z judikatury Nejvyššího správního soudu se dovozuje, že břemeno k prokázání vědomosti daňového subjektu o daňovém podvodu a jeho účasti na něm tíží správce daně (srov. např. rozsudek NSS ze dne 12. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016 – 28). Daňový subjekt je důkazním břemenem zatížen pouze ve vztahu ke skutečností, které je povinen uvést v daňovém přiznání nebo dalších podáních.
53. Případná účast žalobce na daňovém podvodu měla být prokázána daňovým orgánem. Daňový orgán je povinen vysvětlit podstatu daňového podvodu a musí postavit najisto skutkové okolnosti, ze kterých je v souhrnu možné dovodit, že se skutečně jednalo o podvod na DPH. Z odůvodnění žalovaného tak musí být zřejmé, že došlo k narušení

daňové neutrality a že nebyla odvedena daň dodavatelem a žalobce si ji odečetl za účelem získání daňového zvýhodnění. Žalovaný měl tudíž vymezit objektivní okolnosti a následně prokázat, že se žalobce nechoval dostatečně obezřetně a že mohl rozpoznat, že se účastní podvodu na dani. Kromě objektivní stránky, tedy samotné existence daňového podvodu, musí žalovaný prokázat i subjektivní stránku, spočívající ve vědomosti žalobce uplatňujícího daňový odpočet o daňovém podvodu.

54. Pro posouzení údajné účasti žalobce na podvodu na DPH je třeba nejprve zjistit, zda k podvodu spáchanému dodavatelem došlo. Žalovaný se touto otázkou zabýval na stránkách 15 – 19 napadeného rozhodnutí. Žalovaný velmi podrobně a pečlivě popsal okolnosti existence daňového podvodu a v napadeném rozhodnutí vymezil souhrn několika skutečností, které mají prokazovat existenci podvodu na DPH. Jednalo se zejména o chybějící zaplacení daně na straně dodavatele Z., dále se jednalo o těžko zjistitelné odběratele žalobce, neboť žalobce nenapároval přijatá plnění ke konkrétním fakturám. Samotné faktury vystavené dodavatelem Z. neobsahovaly rozsah provedených prací. Dále se jednalo o neurčité smlouvy o dílo, které byly navíc doloženy jen k některým fakturám a byly koncipovány zcela obecně bez specifikace rozsahu prací a ceny díla či způsobu jejího určení. Žalovaný shledal značné odlišnosti u smluv o dílo oproti smlouvám, které měl žalobce sjednané s jinými dodavateli, což v žalovaném vzbuzovalo pochybnosti. Přesnější vymezení provedených prací přitom nevyplynulo ani z předávacích protokolů. Další skutečnosti nasvědčující existenci podvodu na dani žalovaný spatřoval v absenci položkových rozpočtů, kalkulace, soupisu provedených prací a stavebních deníků, což není v souladu s všeobecnými obchodními podmínkami. Podezření vzbuzovala také forma úhrady faktur, která byla realizována v hotovosti, byť bylo ověřeno, že v pokladně žalobce nebyl dostatek hotovosti k jejich provedení. Další podezřelou okolností byla skutečnost, že rozpočtové náklady odběratelů žalobce byly nižší než částky vyfakturované dodavatelem Z. a tudíž nemohly být dotčeny dodavatelské práce pro žalobce rentabilní. Standardní se nejeví ani skutečnost, že dodavatel prakticky nevedl žádné účetnictví a že jeho pracovníci nebyli zaměstnaní a pracovali „na černo“. Dodavatel Z. ve svědecké výpovědi učiněné u Policie ČR dne 13. 3. 2012 vypověděl, že brigádníky sháněl po hernách nebo přes informační tabuli ve Volarech a nabízel hodinovou sazbu 80 Kč, přičemž zaměstnával 5 – 6 brigádníků. Existenci podvodu na DPH nasvědčuje také chybějící daň, tedy skutečnost, že dodavatel Z. nepodal za předmětná zdaňovací období přiznání k DPH, ani žádnou daň nikdy neuhradil.
55. Práce uskutečněné dodavatelem Z. měly být součástí stavebních děl prováděných žalobcem na jednotlivých větších akcích realizovaných pro jeho odběratele. Konkrétní odběratele pro jednotlivé zakázky lze však ze spisového materiálu zjistit velmi obtížně, protože jednotlivé faktury dodavatele nebyly napárovány ke konkrétním zakázkám pro odběratele žalobce a na samotných fakturách zpravidla nebyl uveden rozsah prací, ani zakázka, které se provedené práce měly týkat. Smlouvy o dílo byly doloženy pouze k části přijatých faktur, tudíž ani ze smluv o dílo nemohlo být zjištěno cokoliv bližšího ohledně konkretizace provedených prací. Podezření vzbuzuje i absence položkových rozpočtů, kalkulace, nabídek a celkového soupisu provedených prací. Z takto vágní a neúplné dokumentace není možné alespoň rámcově stanovit celkový objem provedených prací a jejich jednotkovou cenu. Krajský soud má v souladu se závěry žalovaného za to, že veškeré žalovaným předestřené indicie důvodně vedly k závěru o existenci závažného dodavatelsko-odběratelského řetězce, neboť tento obchodní vztah vykazuje řadu nestandardních okolností, včetně chybějící daně u dodavatele Z..

56. Ohledně dodavatele Z. bylo zjištěno, že dne 9. 1. 2010 s ním byla zahájena daňová kontrola. J. Z. od roku 2006 do roku 2011 dosahoval zdanitelných příjmů ze živnosti – zemních a výkopových prací na různých stavbách pro různé dodavatele, aniž podával daňová přiznání k dani z příjmů FO. Ve Zprávě o daňové kontrole č. j. 392580/15/2209-60562-301215, která je součástí správního spisu, je obsažen výčet vydaných daňových dokladů stvrzujících uskutečněná zdanitelná plnění dodavatelem Z. pro žalobce (uváděn dřívější název LUBRYCO s. r. o.). Ve svědecké výpovědi J. Z. popřel, že by dostal od jednatele žalobce takový objem finančních prostředků, jaký byl uveden na vystavených dokladech. U některých dokladů dokonce uvedl, že dostal částku maximálně ve výši 10 % z fakturované částky. Z úředního záznamu ze dne 28. 3. 2018, č. j. 15130/18/5300-22444-706385 se podává, že místně příslušný správce daně dodavateli Zemkovi doměřil daň na výstupu u faktur vystavených žalobci, které jsou v úředním záznamu specifikovány. Dodavatel Z. však daň za zdanitelná plnění z uvedených faktur nikdy neuhradil. Na osobním daňovém účtu DPH J. Z. nebyly od data jeho registrace k DPH připsány žádné platby a ani nedošlo k úhradě jiným způsobem. Dodavatel Z. nikdy nepodal dodatečné daňové přiznání. V této souvislosti nelze přijmout argument žalobce, že se žalovaný blíže nezabýval okolnostmi a důvody nepodání daňového přiznání dodavatelem. Dle krajského soudu jsou v tomto ohledu zjištění daňových orgánů úplná a spolehlivě prokázána. Svědecký výslech dodavatele Z. by na skutkových zjištěních žalovaného nemohl ničeho změnit, jestliže dodavatel Z. ke svým daňovým povinnostem podával výpověď již v rámci daňové kontroly a její obsah je zaznamenán ve Zprávě o daňové kontrole č. j. 392580/15/2209-60562-301215.
57. Na základě uvedených skutečností lze shledat narušení neutrality daně, neboť dodavatel Z. daň nepřiznal a neodvedl, avšak žalobce nárokoval odpočet daně. Krajský soud má za to, že byla detekována chybějící daň ve smyslu judikatury SDEU i NSS, která byla bez pochybností prokázána, a posuzované obchodní transakce neodpovídaly běžných standardním podmínkám pro obdobné subjekty pohybující se ve stejném obchodním prostředí.
58. Vzhledem k uvedenému krajský soud dospěl k závěru, že k podvodu na dani došlo. Daňový únik byl žalovaným obsáhle popsán a je založen na spolehlivých skutkových zjištěních, která jsou v napadeném rozhodnutí uvedena.
59. V dalším kroku pro zodpovězení otázky, zda se žalobce vědomě účastnil na tomto daňovém podvodu, je třeba posoudit na základě objektivních okolností, zda žalobce skutečně věděl, nebo mohl vědět, že se přijetím služeb od dodavatele Z. v podobě stavebních prací účastní na daňovém podvodu a zda přijal veškerá opatření, která po něm lze rozumně vyžadovat, aby zajistil, že přijetí prací od dodavatele Z. nepovede k účasti na daňovém podvodu. Úkolem žalovaného bylo, aby dostatečně prokázal existenci objektivních okolností, na jejichž základě by bylo možno uzavřít, že žalobce věděl, nebo měl vědět o své účasti na daňovém podvodu. Jednotlivé objektivní okolnosti tvořící dílčí indicie je přitom nutno hodnotit nikoli izolovaně, nýbrž komplexně jako celek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 12. 2014, čj. 6 Afs 156/2014-47). K závěru o tom, že plátce daně věděl či měl vědět o své účasti na daňovém podvodu, zcela postačují i takové indicie, které, ač samy o sobě nezakonnost nedokládají, ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený řetězec nepřímých důkazů (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2013, čj. 1 Afs 58/2013-34).

60. Lze shrnout, že existenci podvodu na DPH podle žalovaného prokazovaly následující objektivní okolnosti: 1) chybějící rozsah a nepřesný předmět plnění na předmětných fakturách; 2) absence dokumentace dokládající konkrétní rozsah a předmět služeb při předání díla odvolateli; 3) formální či žádné předávací protokoly; 4) neexistující či vágní smluvní dokumentace, absence nabídek, zadávací dokumentace a položkových rozpočtů; 5) ujednání ceny díla bez konkrétní částky a způsobu jejího výpočtu; 6) nesjednané pojištění odpovědnosti dodavatele Z.; 7) absence písemných smluv o dílo u části přijatých plnění; 8) nestandardní personální zázemí dodavatele Z.; 9) nestandardní propočty pracovní náročnosti a výše ceny prací; 10) rozpočtové náklady na bourací a stavební práce byly odběratelům vyčísleny jako výrazně nižší než fakturace těchto prací dodavatelem Z.; 11) úhrady přijatých faktur v hotovosti; 12) neodůvodněné odlišnosti podmínek s dodavatelem Z. oproti podmínkám nastaveným s jinými dodavateli.
61. Byť lze přisvědčit žalobci v tom, že chybějící specifikace rozsahu a předmětu plnění byla zaznamenána jen u některých faktur, je taková praxe pro dané obchodní odvětví přinejmenším netypická. Rozsah a předmět plnění představuje zákonný požadavek na obsahové náležitosti účetních dokladů (srov. § 29 odst. 1 zákona o DPH), proto lze v tomto směru na plátce daně klást zvýšené požadavky na dodržení tohoto zákonného ustanovení, neboť tím plátcí eliminují možná rizika stran neunesení důkazního břemene v rámci daňového řízení ohledně úplnosti svého účetnictví. Akceptací faktur s neúplnými údaji se žalobce vystavil riziku a oproti běžné obchodní praxi se nechoval obezřetně.
62. Obdobné závěry lze konstatovat i ve vztahu k absenci dokumentace dokládající konkrétní rozsah a předmět plnění, neboť rezignace žalobce a jeho dodavatele na konkretizaci předmětu plnění a jeho rozsahu svědčí o neopatrnosti a nestandardním jednání. Žalobcovo tvrzení, že specifikaci plnění obsahovaly smlouvy o dílo, nemůže obstát, neboť smlouvy žádnou bližší specifikaci neobsahovaly.
63. Formální předávací protokoly rovněž důvodně vzbudily podezření, že plnění vykázána mezi dodavatelem Z. a žalobcem jsou zatížena podvodem na dani. Předávací protokoly byly vyhotoveny a díla předána až poté, co byly vystaveny faktury. Za takové situace se nemohlo jednat o doklady stvrzující prohlídku díla a kontrolu případných nedostatků. Takový postup je však mimo běžné obchodní zvyklosti, když funkcí předávacích protokolů je především stvrzení dokončení díla ve stavu způsobilém k jeho předání. Obdobně budí podezření i vágní smluvní dokumentace, absence nabídek zadávací dokumentace a položkových rozpočtů. Veškeré uvedené dokumenty patří k esenciálním náležitostem obchodních vztahů ve stavebnictví a jejich absence jednoznačně vede k závěru, že se žalobce v obchodním vztahu s dodavatelem Z. nechoval standardně a obezřetně. Nadto tato skutečnost budí důvodné podezření, že tak bylo činěno účelově ve snaze o zastření své vlastní účasti na jednání směřujícím k získání daňové výhody.
64. Co se týče ujednání ceny bez způsobu jejího výpočtu, zde má krajský soud za to, že se žalovaný touto otázkou zabýval velmi zevrubně, provedl vlastní výpočet s dosazením hodinové sazby za pracovníka a odůvodněně dospěl k závěru, že fakturované ceny za díla byly značně nadhodnocené. Lze tak jen souhlasit se závěry žalovaného o tom, že žalobcovy úhrady nadhodnocených částek nesvědčí o jeho obezřetnosti, ale opět vedou k závěru, že ceny uváděné na fakturách mají vést k vylákání daňové výhody.
65. Žalovaný spatřoval objektivní okolnost také v nesrovnalostech ohledně fakturace investorům žalobce. U faktur s přesnější specifikací dodané práce mohl správce daně tento

druh práce napárovat s hodnotou vyčíslenou následně pro odběratele žalobce. Shledal však, že tyto rozpočtové náklady na bourací a pomocné práce byly odběratelům žalobcem vyfakturované ve výrazně nižší hodnotě, než byla výše, kterou za tyto pomocné práce fakturoval dodavatel Z.. Tyto nesrovnalosti navíc nebyly v průběhu daňového řízení žalobcem jakkoliv odstraněny. Uvedené tudíž značí, že žalobce nejednal s péčí řádného hospodáře a nebyl schopen specifikovat rentabilitu svých nákladů.

66. Za nestandardní žalovaný považoval také úhrady předmětných faktur. Způsob placení v hotovosti není nestandardní ve stavebním odvětví, nicméně u větších částek, k jejichž placení mělo v nyní řešeném případě docházet, je takový postup netypický. V kontextu výpovědi dodavatele J. Z. a K. T., kterým měly být placeny jen části z fakturovaných částek, budí takový postup podezření, zda vůbec k platbám, případně v jaké skutečné výši, docházelo, neboť nelze dohledat původ ani následný osud těchto plateb.
67. Od žalobce se předpokládá, že si v rámci obchodní činnosti bude počínat obezřetně a že přijme opatření proti případným podvodným jednáním, které mají za cíl získání daňové výhody. Na základě uvedených objektivních kritérií žalovaný naznal, že žalobce nejednal s péčí řádného hospodáře, dodavatele Z. řádně neproověřil a deklarovanými obchodními transakcemi neoprávněně uplatnil nárok na odpočet na DPH, přičemž zjištěné nestandardnosti v rámci dodavatelsko-odběratelského vztahu vzbuzují podezření o vědomosti žalobce stran existence jeho účasti na podvodném jednání na DPH. Lze uzavřít, že v rámci posuzovaného obchodního řetězce existují významné nestandardnosti, přičemž tyto nestandardnosti – některé samostatně a tím spíše všechny ve svém souhrnu coby koherentní řetězec nepřímých důkazů – opravňují závěr žalovaného, dle něhož žalobce o svém zapojení do podvodu na DPH buďto přímo věděl nebo přinejmenším vědět měl.
68. Vzhledem k tomu, že daňové orgány unesly své důkazní břemeno stran objektivních skutečností nasvědčujících vědomému zapojení žalobce do podvodu na DPH, bylo na žalobci, aby prokázal, že v této souvislosti přijal dostatečná opatření, která po něm bylo možno rozumně požadovat. Povinností daňového subjektu totiž není jen „zachovávat náležitou míru obezřetnosti, především vzhledem k povaze poskytovaných služeb“, jak Nejvyšší správní soud uvedl v žalobcem citovaném rozsudku čj. 7 Afs 54/2009-90, nýbrž i přijetí přiměřených opatření k zamezení podvodům bez ohledu na to, v jakém oboru podniká či jak se na trhu chovala jeho konkurence (srov. například shora citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 15/2014-59).
69. S žalobcem lze souhlasit v tom, že v rozumné míře a v jeho reálných možnostech ověřil z dostupných zdrojů informace týkající se dodavatele Z.. Kontrolou v Živnostenském rejstříku ověřil právní existenci dodavatele Z. a jeho obor činnosti, kde měl tento dodavatel uvedeno „přípravné a dokončovací stavební práce, specializované stavební činnosti“. Náhledem do insolvenčního rejstříku ověřil solventnost dodavatele a v registru plátců DPH žalobce ověřil rovněž plátcovství a daňové identifikační číslo dodavatele. Bylo zjištěno, že registrace k DPH byla dodavateli Z. zrušena až ke dni 15. 11. 2012, tudíž v době spolupráce žalobce s tímto dodavatelem nebylo možné ze strany žalobce jakkoliv zjistit, že dodavatel neplní své daňové povinnosti. V souladu s judikaturou SDEU ve věci *Mahagében* „je totiž v zásadě na daňových orgánech, aby u osob povinných k dani provedly nezbytné kontroly za účelem odhalení nesrovnalostí nebo podvodů a uložily sankce osobě povinné k dani, která se těchto podvodů či nesrovnalostí dopustila.“ Povinnost ověřovat daňová přiznání osob povinných k dani leží na správci daně. Nejvyšší správní soud k tomu v rozsudku ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017 – 31 konstatoval, že „nelze přičítat

uvedené objektivní skutečnosti týkající se třetích osob stěžovateli k tíži za situace, kdy dodavatel stěžovatele i jeho dodavatelé, jejichž plnění povinností si měl dle žalovaného stěžovatel řádně prověřit, byli poté, co dle žalovaného byli nekontaktní a již několik let nepodávali daňová přiznání a neodváděli daně, ještě v roce 2014 (v době provádění kontroly) uvedeni ve veřejných seznamech na webu finanční správy jakožto řádní plátcí DPH, resp. nebyli vedeni ani jako nespolehliví plátcí. Nelze tedy přehlížet skutečnost, že sám stát se svým nedůsledným postupem (viz § 78 daňového řádu; § 106 a § 106a zákona o dani z přidané hodnoty) k možnému vzniku daňových podvodů do jisté míry přispívá. Vychází-li osoba povinná k dani v dobré víře ze správnosti zveřejněných údajů o daňových subjektech, nelze jí klást k tíži skutečnosti následně zjištěné, byť i mohou o zapojení do podvodné transakce z hlediska objektivních skutečností svědčit.“ Na druhou stranu ale žalobci nic nebránilo požadovat po svém dodavateli předložení jeho přiznání k DPH, čímž by si alespoň v minimálním rozsahu mohl prověřit, zda dodavatel předmětnou daň přiznává. V tomto ohledu tak nelze u žalobce presumovat dobrou víru, a s ohledem na souhrn všech objektivních okolností nelze na žalobce hledět jako na osobu jednající v obchodním styku obezřetně.

70. Krajský soud nepřisvědčil tvrzení, že některé z uváděných objektivních okolností nelze považovat za skutečnosti nasvědčující existenci daňového podvodu, resp. za skutečnosti, na základě kterých by žalobce mohl nabýt vědomí o jeho účasti na podvodu na DPH. Dodavatel Z. najímal své pracovníky značně neformálním způsobem. Dodavatel Z. nabízel formu přivýdělků „na černo“, přičemž nedisponoval žádným stálým personálním a materiálním zázemím. Sice nelze po žalobci spravedlivě požadovat, aby při akutní potřebě uskutečnit lehčí stavební, bourací a obdobné práce, detailně prověřoval svého dodavatele a zamýšlel se nad potenciálním zapojením do podvodného řetězce. Fakticita uskutečněných prací ze strany dodavatele není v tomto ohledu rozporována, tudíž uskutečnění dodaných prací svůj účel splnilo a žalobci nelze přičítat k tíži způsob, jakým svou podnikatelskou činnost dodavatel Z. v dané době realizoval. Na druhou stranu je však povinností žalobce jednat obezřetně při sjednávání obchodních kontraktů, aby nevznikly pochybnosti o případném podvodném jednání, případně o možnostech dodavatele zajistit požadované práce v odpovídajícím rozsahu a kvalitě. Neformální povaha podnikatelské činnosti dodavatele Z. budila důvodnou obavu stran zajištění zmíněných činností. Krajský soud je tak názoru, že žalobce se měl ve větší míře zabývat spolehlivostí a důvěryhodností svého dodavatele.
71. O dostatečné obezřetnosti žalobce nemůže svědčit ani skutečnost, že žalobce nedisponoval jakoukoliv dokumentací dokládající konkrétní rozsah a předmět dodatelem poskytnutých prací. Žalobce nepředložil stavební deníky ani jinou dokumentaci, která by zachycovala průběh plnění fakturovaného dodavatelem Z.. Nebyly předloženy žádné listiny obsahující výkaz a množství použitého materiálu, seznam pracovníků, kteří byli při pracích přítomni a předávací protokoly byly ve většině případů vyhotoveny až po samotném předání díla. Stejně tak vágnost smluv o dílo značí jisté nestandardní chování. Pro absenci specifikace provedených prací lze jen těžko určit cenu, kterou následně dodavatel Z. na žalobci fakturoval. Žalovaný vyhodnotil neexistenci takových dokumentů jako nestandardní, neboť pro běžnou obchodní praxi ve stavebnictví je standardní sjednání konkrétního rozsahu plnění. Krajský soud se v hodnocení této objektivní okolnosti přiklonil k názoru žalovaného. Byť forma uzavřeného závazku nemá ve většině případů vliv na jeho platnost, písemná smlouva, která má řádně specifikovaný předmět plnění a obsahuje veškerou doprovodnou dokumentaci, představuje významný důkazní prostředek za situace, kdy dojde k vadám obchodní transakce a smluvní strana povinná k nápravě

odmítá součinnost. Zákon sice umožňuje uzavírat smlouvy ústní formou, takový postup však do značné míry zvyšuje riziko stran uplatnění náhrady škody, náhrady z vad a jiných plnění plynoucích ze smluvního ujednání, což je samo o sobě postup nesouladný s běžnou obchodní praxí, když je na každý podnikatelský subjekt kladen požadavek minimalizovat obchodní rizika.

72. S uvedenou absencí jakékoliv dokumentace dokládající konkrétní rozsah poskytnutého plnění souvisí i další objektivní skutečnost nasvědčující existenci podvodného jednání, a tou je výše ceny za poskytnuté plnění. Vzhledem k tomu, že v rámci daňového řízení nebylo možné zajistit relevantní podklady umožňující učinit propočet pracovní náročnosti, a žalobce správci daně nepředložil žádné informace o sjednané ceně za poskytnutá plnění, uchýlil se správce daně k propočtu prostřednictvím hodinové sazby na pracovníka, kterou zvolil ve výši 300 Kč/hod., tedy v částce vyšší, než jaká dle Českého statistického úřadu odpovídá vysoce kvalifikovaným profesím ve stavebnictví. Tímto propočtem dospěl správce daně k závěru, že fakturované práce byly prováděny za ceny násobně vyšší než ceny vypočtené na základě hodinové sazby a počtu pracovníků uváděných dodavatelem Z. i jeho kolegou T. v rámci výpovědi před orgány Policie ČR a daňovými orgány. Žalobce v tomto ohledu nepředložil v průběhu daňového řízení žádný relevantní podklad, který by stvrzoval a prokazoval, že cena díla byla odvislá od samotného díla a nikoliv od hodinových sazeb. Žalobce nikterak daňovým orgánům neosvětlil, jakým způsobem byla cena předmětných prací určována, tudíž krajský soud konstatuje, že žalovaný unesl své důkazní břemeno stan této objektivní okolnosti směřující k účasti žalobce na podvodném jednání. Žalovaný podrobně vysvětlil, v čem spatřuje nestandardnosti ohledně ceny provedených prací a své úvahy podpořil propočtem pracovní náročnosti a logickým vysvětlením o nereálně vysokých částkách, které byly za práce dodavatelem fakturovány. Bylo tak prokázáno, že žalobce nebyl v dobré víře a byl zapojen v řetězci obchodních transakcí vytvořených pouze za účelem vylákání daňové výhody. Při dostatečné obezřetnosti by si byl vědom toho, že vyfakturované ceny neodpovídají běžným cenám za srovnatelné práce ve stavebním odvětví. Buť lze konstatovat, že ceny za stavební, bourací a obdobné práce podléhají aktuálním tržním trendům a jsou období, kdy je poptávka po zajištění těchto prací vyšší a naopak jindy může klesat, nelze považovat nadhodnocené ceny prací za běžný jev.
73. Nestandardností výše ceny za dodávané zboží se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014 – 59, kde v právní větě II uvedl: „*neobvyklá cena obchodované komodity, dlouhodobě nestandardní způsob obchodování (obchodování s nově založenými společnostmi s minimálním základním kapitálem, jež svou nabídku veřejně neprezentují, jejichž sídlo se nachází v rodinných domech či bytech apod.) a absence účinných vnitřních kontrolních mechanismů mohou být indiciemi nasvědčujícími tomu, že daňový subjekt věděl nebo měl vědět, že se svou ekonomickou aktivitou účastní podvodu na dani z přidané hodnoty.*“ Tyto závěry, sic dopadají na větší ekonomické subjekty, lze vztáhnout i na nyní řešenou věc, neboť jednotlivé indicie celého dodavatelsko-odběratelského vztahu ve svém komplexu poukazují na nestandardnosti, které takový vztah zatěžují a nasvědčují vědomosti žalobce o jeho účasti na jednání vedoucím k nezákonnému uplatnění daňové výhody.
74. Krajský soud má za to, že se žalovaný dostatečným způsobem zabýval rovněž ekonomickými aspekty stavebního trhu a ceny vyfakturované dodavatelem Z. za poskytnuté práce zcela správně vyhodnotil jako nepřiměřeně vysoké. Tomuto závěru

odpovídá také závěr znaleckého posudku č. 15/2016 vypracovaný Ing. P. M., Ph.D. a Ing. P. B., Ph.D., v němž bylo konstatováno, že obvyklá cena za neodborné práce provedené cca 5 osobami bývá zpravidla nižší než částky fakturované dodavatelem. S ohledem na uvedené se nelze ztotožnit s tvrzením žalobce, že v oblasti DPH je výše sjednané ceny za dílo irrelevantní, když je zachována daňová neutralita, tedy dojde k odvedení daně a existují podmínky pro její odpočet. Samozřejmě, že pro zachování principu daňové neutrality není sjednaná cena za daňově uznatelné plnění toliko významná. V rámci zjišťování existence podvodu na dani však očividné překročení její obvyklé výše může v komplexu objektivních okolností budit podezření o existenci daňového podvodu. V takovém případě již výše sjednané ceny díla sehrává významnou roli, neboť její nestandardní výše, absence jejího propočtu a další chybějící doklady pak směřují k podezření, že se žalobce skutečně vědomě podvodného jednání účastnil. V nyní posuzované věci je navíc nestandardní výše ceny za vyfakturované práce ukazatelem svědčícím o daňovém podvodu, neboť na straně dodavatele nebyla daň zaplacená. Dalším ukazatelem svědčícím o daňovém podvodu je obsah výpovědi dodavatele Z., který je zachycen ve Zprávě o daňové kontrole, jež byla s dodavatelem Zemkem vedena, a je součástí správního spisu. Dodavatel Z. ve své výpovědi uvedl, že nikdy od žalobce neobdržel celou vyfakturovanou finanční částku, nýbrž pouze část, která se zpravidla pohybovala ve výši kolem 10 % z částky uváděné na předmětných fakturách. Žalobce tato tvrzení dodavatele Zemka důkazně nevyvrátil. Úspěšné protitvrzení si nelze představit, když platby za práce probíhaly pouze v hotovosti a neexistuje tak žádný doklad prokazující, v jaké skutečné výši byly platby realizovány.

75. Nelze přistoupit ani na žalobní argumentaci o tom, že žalovaný nesprávně posoudil rentabilitu plnění dodavatele Z. Žalobce v replice uváděl, že rentabilitou vynaložených nákladů se mohl zabývat až po realizaci celé zakázky, v rámci které byly subdodávky dodavatele Z. realizovány. Tento argument však krajský soud rovněž nepovažuje za odůvodněný. Naopak takové jednání shledává soud jako jednání v rozporu s péčí řádného hospodáře, neboť primárně by měl žalobce zajišťovat výnosnost své podnikatelské činnosti. Žalobce sice tvrdil, že výnosnost byla zajištěna právě realizací celé zakázky pro své odběratele, nicméně neobjasnil, jaký vliv na danou rentabilitu mělo cenové nadhodnocení prací uskutečněných dodavatelem Z. a jakým způsobem se tyto práce projeví v celkové výnosnosti zakázek žalobce.
76. Krajský soud má za to, že předestřené objektivní okolnosti ve svém komplexu prokazují skutečnost, že žalobce věděl, nebo přinejmenším mohl vědět o svoji účasti na plnění, které je součástí daňového podvodu. Rozhodně nelze přisvědčit žalobci v tom, že žalovaný vytvořil konstrukci podvodného jednání pouze na základě formálních nedostatků, které by dle žalobce neměly být neobvyklým jevem. Soud pokládá závěr žalovaného za přesvědčivý a řádně odůvodněný. Veškeré uvedené objektivní okolnosti mají adekvátní oporu ve spise a žalovaný unesl důkazní břemeno kladené na něj ve smyslu judikatury SDEU i Nejvyššího správního soudu. Ze závěrů žalovaného se podávají ucelené okolnosti, které vyvolávají důvodné podezření o žalobcově povědomí stran daňového úniku. Řada zjištěných a objasněných objektivních skutečností je značně nestandardní pro běžné obchodné styky v oboru, v němž žalobce působí. Nutno rovněž poznamenat, že žalovaný posuzoval rozhodné otázky z pohledu materiálního a snažil se podrobně zjistit průběh a účel dodavatelsko-odběratelského vztahu. Nelze proto dovozovat, že by žalobce jakkoliv preferoval hledisko fiskální. Byť ne každá ze zjištěných objektivních okolností sama o sobě působí vědomí nebo možnost vědomí žalobce, že se účastnil na plnění, které je součástí obchodu zasaženého podvodem na DPH, ve svém souhrnu tyto objektivní skutečnosti

svědčí jednoznačně o tom, že žalobce nepřijal veškerá opatření, která po něm bylo možno spravedlivě požadovat, aby se vyvaroval účasti na podvodném jednání a aby bylo možno tvrdit, že jednal v dobré víře a o daňovém podvodu neměl žádné povědomí.

77. Krajský soud se rovněž zabýval námitkou formulace tzv. vědomostního testu, kdy žalobce rozporuje různě užitá slovní spojení „věděl nebo měl vědět“ a „věděl a mohl vědět“. Krajský soud si je vědom různým překladových verzí uváděných v judikatuře Soudního dvora. Pro ilustraci lze poukázat na rozsudek Soudního dvora ve věci *Kittel*, který v české verzi své výrokové části používá v dané souvislosti spojení „*věděla nebo měla vědět*“, zatímco například v anglické verzi obsahuje spojení „*knew or should have known*“ („věděla nebo měla vědět“), v německé „*wusste oder hätte wissen müssen*“ („věděla nebo musela vědět“), francouzské „*savait ou aurait dû savoir*“ („věděla nebo měla vědět“) a slovenské „*vedel alebo musel vedieť*“ („věděl a musel vědět“). Taktéž příkladmo v rozsudku Soudního dvora ve věci *PPUH Stehcamp* nalezneme sice v odstavci 48. jeho české verze spojení „*věděla nebo musela vědět*“, avšak v anglické verzi jde o spojení „*knew, or should have known*“ („věděla nebo měla vědět“), německé „*wusste oder hätte wissen müssen*“ („věděla nebo musela vědět“), francouzské „*savait ou aurait dû savoir*“ („věděla nebo měla vědět“) a slovenské „*vedela alebo mala vedieť*“ („věděla nebo měla vědět“).
78. Pokud pak Soudní dvůr používá spojení „věděl a mohl vědět“ (popřípadě jeho různé gramatické variace), pak vždy pouze v souvislosti s negativním vymezením vědomého zapojení subjektu do podvodného řetězce. Jde tedy v podstatě pouze o stanovení limitu odpovědnosti daňového subjektu, podle něž nelze plátcí daně upírat nadměrný odpočet v případě, pokud o zapojení do podvodu na DPH objektivně vědět ani nemohl. Naproti tomu v případě pozitivního vymezení odpovědnosti daňového subjektu používá Soudní dvůr výhradně spojení „věděl a měl vědět“, případně „věděl a musel vědět“.
79. Vzhledem k tomu, že Soudní dvůr se ve své judikatuře k uvedeným jazykovým diskrepancím nikterak výslovně nevyjadřuje, lze usoudit, že spojení „měl vědět“ a „musel vědět“ je třeba vykládat jako synonyma. Nelze tedy dovodit, že by Soudní dvůr ve své judikatuře jakkoli inklinoval ke změně tzv. vědomostního testu, která by snad na správce daně měla klást vyšší důkazní nároky. Žalovaný proto nikterak nepochybil, pokud ve vztahu k žalobci zkoumal, zda o svém zapojení do daňového podvodu věděl, resp. vědět měl. Nejedná se přitom zároveň o postup, který by na základě pouhých domněnek dával „*de facto vzniknout systému odpovědnosti bez zavinění, jdoucí nad rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu*“ (odstavec 32. rozsudku Soudního dvora ze dne 11. 5. 2006, *Federation of Technological Industries a další*, C-384/04, ECLI:EU:C:2006:309).
80. Krajský soud s ohledem na uvedené nepovažuje odkaz žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 – 60 ve věci *Vyrtych a. s.* za přílehlavý ve vztahu k žalobním námitkám, neboť zjištěné skutkové okolnosti v uvedeném případě *Vyrtych a. s.* se značně rozcházejí s případem nyní řešeným krajským soudem. Ve věci *Vyrtych* Nejvyšší správní soud konstatoval, že v průběhu daňového řízení bylo prokázáno dodání zboží stěžovateli, přičemž dodávka byla uskutečněna plátcem DPH za deklarovanou cenu, která byla dle znaleckého posudku cenou obvyklou. Dodávané zařízení bylo využíváno pro účely uskutečnění zdanitelných plnění v rámci ekonomické činnosti stěžovatele, tudíž nebylo shledáno narušení daňové neutrality. Dle Nejvyššího správního soudu pak žalovaný neunesl důkazní břemeno o tom, že stěžovatel mohl vědět či věděl, že nějakým podvodným jednáním mohou být zatíženy předcházející dodávky zboží. V rámci daňového řízení bylo toliko zjištěno, že jeden subjekt pořizující dílčí

komponenty neodvedl za předmětná období daň. Nejvyšší správní soud pak vytkl Městskému soudu v Praze a žalovanému, že nebyla objasněna jakákoliv spojitost mezi společnostmi, která neodvedla daň a stěžovatelem, a nebylo nikterak prokázáno, že stěžovatel na základě takového neodvedení daně jedním z pořizovatelů komponentů mohl a měl vědět, že je zatažen do podvodného řetězce. Nejvyšší správní soud tak ve věci Vyrtych a. s. učinil závěr, že nelze konstatovat prokázání objektivních okolností o existenci daňového podvodu pouze zkratkovitou úvahou o tom, že neodvedl-li daň kterýkoliv článek obchodní transakce, automaticky jde o podvod, o kterém musí daňový subjekt vědět. Požadavek evropské judikatury stran prověřování věrohodnosti obchodních partnerů nelze bezmezně rozšiřovat na nekonečně dlouhý řetězec osob. Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku pokračoval, že *„naopak zcela namíste takový požadavek bude tam, kde již samotný dodavatel (z hlediska jeho samotné faktické existence, sídla, kontaktnosti), s nímž daňový subjekt uzavírá obchod, nebo samotný předmět dodávky (rizikovost komodity, rozsah dodávky, fakticita plnění, její relevantnost ve vztahu k předmětu činnosti apod.) či její cena či jiné okolnosti budou vykazovat určité znaky pochybností o „solidnosti“ transakce, její vážnosti či smyslu a úmyslu jednajících (vylákat daňovou výhodu). V takovém případě lze na míru obezřetnosti a adekvátních opatření ze strany osoby povinné k dani k minimalizaci své účasti na možném podvodném jednání klást při uzavírání obchodu důvodně přísné požadavky. Obdobně je třeba posuzovat i samotné neodvedení daně v řetězci z hlediska závěru a daňovém podvodu. Znakem podvodu ve smyslu evropské judikatury je zjednodušeně skutečnost, že jeden z účastníků daň neodvede a další si ji odečte; tím v podstatě dochází k narušení daňové neutrality.“* Tento citovaný závěr rozsudku NSS naopak je na nyní posuzovanou věc zcela přílehlavý, neboť Nejvyšší správní soud zde vymezil požadavky na obezřetnost daňového subjektu ve vztahu ke svým obchodním partnerům a dodavatelům, aby se nestal článkem podvodného jednání. Lze tak uzavřít, že žalobce v nyní posuzované věci nenaplnil požadavky judikatury NSS k dostatečnému prověření svého dodavatele a tudíž fakticky mohl vědět o podvodném jednání, jehož cílem mělo být vylákání daňového odpočtu.

81. Žalobce v žalobě závěrem namítl, že mu neměl být odepřen nárok na odpočet na DPH, ale měl být aplikován institut ručení podle § 109 zákona o DPH. Tuto námitku žalobce detailně rozvedl v podané replice. Uvedená námitka byla řešena v rozsudku ze dne 18. 12. 2018, č. j. 7 Afs 8/2018 – 56, v němž Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že institut ručení podle § 109 zákona o DPH nepředstavuje speciální úpravu vůči odepření nároku na odpočet daně z důvodu zapojení do podvodu na DPH. Základní podmínkou pro uplatnění zásady *lex specialis derogat generali* je, že speciální i obecné ustanovení upravuje totožnou materii, což ve vztahu k odepření nároku na odpočet daně a k institutu ručení není naplněno. Tyto instituty se totiž uplatní v různých fázích daňového řízení. Institut odepření nároku na odpočet daně spadá svou povahou do fáze nalézacího řízení, zatímco institut ručení systematicky spadá do fáze placení daní. Právě v této fázi placení daně pak funguje jako akcesorický a subsidiární prostředek zajištění úhrady již stanovené daně. Jak ostatně konstatoval Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku č. j. 7 Afs 8/2018 – 56: *„Na přínáležitost ručení nikoliv do roviny nalézací, ale do roviny platební (resp. na nutnost odlišování těchto fází daňového řízení) upozorňuje i sám zákonodárce, která v důvodové zprávě k § 172 daňového řádu uvádí následující: „Nutno připomenout, že daňové řízení probíhá ve dvou fázích. Cílem první fáze je daň zajistit a stanovit (fáze nalézací). V druhé fázi je nutné zajistit zaplacení stanovené daně (fáze platební). Ve fázi nalézací je daňové řízení vztahem mezi daňovým subjektem a správcem daně. Ručitel v tomto případě nemá postavení dalšího účastníka řízení, což odpovídá zejména zásadě procesní ekonomie i zásadě přiměřenosti, neboť*

opačný přístup by vedl k tomu, že by se veškerá komunikace musela vést jak s daňovým subjektem, tak s ručitelem, přičemž ručitele se výsledek tohoto řízení bude přímo týkat pouze v nepatrném procentu případů (tehdy, kdy daňový subjekt nesplní svou daňovou povinnost). To by ve svých důsledcích vedlo k nehospodárnému zatěžování ručitelů, kterým by tak byly zasílány písemnosti ze strany finančních úřadů, které se jich přímo netýkají. Ručitele se tak přímo dotýká až fáze platební, a to pouze v případě, kdy nastanou podmínky uvedené v § 171.“ V podrobnostech odkazuje krajský soud na celé odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2018, č. j. 7 Afs 8/2018 – 56.

Závěr a náklady řízení

82. V rámci soudního přezkumu byla posouzena zákonnost a věcná správnost žalobou napadeného rozhodnutí z hlediska uplatněných žalobních bodů. Krajský soud uzavírá, že žalovaný postupoval správně, když na základě prokázaných objektivních okolností učinil závěr o tom, že žalobce nepřijal veškerá opatření, která po něm mohla být rozumně vyžadována k ověření, zda plnění, jehož se účastnil, nebyla zasažena jednáním směřujícím k podvodu na DPH. Objektivní okolnosti ve svém souhrnu jednoznačně prokazují, že žalobce o podvodu na DPH věděl nebo minimálně vědět mohl. Vzhledem k prokázaným objektivním okolnostem nelze na žalobce hledět jako na osobu jednající v dobré víře. V této věci se tudíž neuplatní ochrana subjektivních práv a legitimního očekávání daňových subjektů, které jsou v dobré víře a jednají s veškerou rozumnou opatrností svědčící o tom, že si nejsou a nemohou být vědomy existence daňového podvodu. Žalovaný nepochybil ani v tom ohledu, že do existence daňového podvodu zahrnul i dříve uznané faktury a doměřil DPH v neprospěch žalobce.
83. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
84. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1, věty první s. ř. s. Žalobce neměl v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nad rámec běžné úřední činnosti vznikly nezbytné náklady důvodně vynaložené v řízení před soudem. Z toho důvodu mu krajský soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.
85. Soud rozhodl rozsudkem bez jednání, neboť účastníci projevíli s takovým postupem souhlas (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje,

v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

České Budějovice 24. října 2019

Mgr. Helena Nutilová v. r.
předsedkyně senátu